

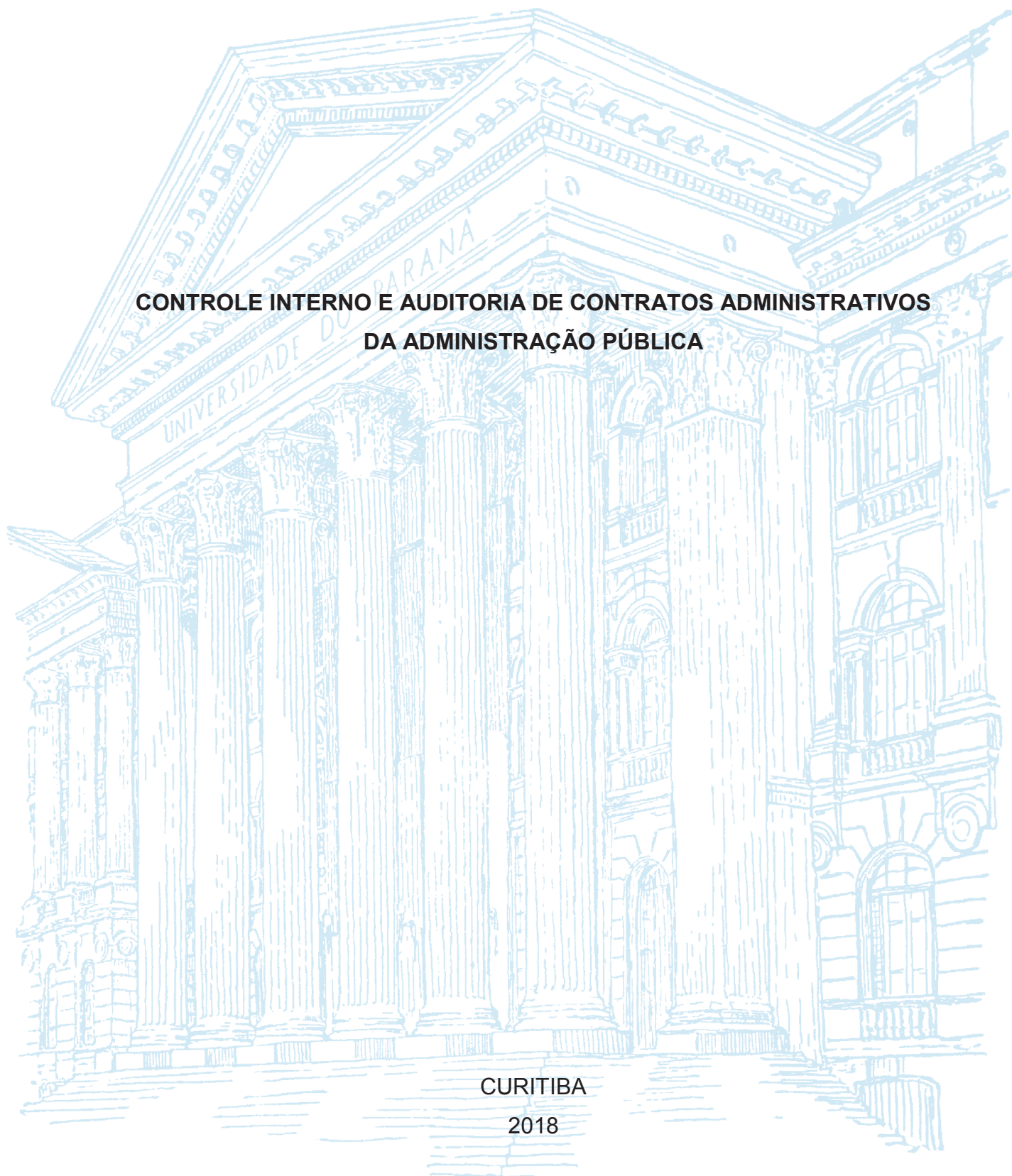
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ANGELA PINATI MARQUES DA SILVA

**CONTROLE INTERNO E AUDITORIA DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS
DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

CURITIBA

2018



ANGELA PINATI MARQUES DA SILVA

**CONTROLE INTERNO E AUDITORIA DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2018

TERMO DE APROVAÇÃO

ANGELA PINATI MARQUES DA SILVA

CONTROLE INTERNO E AUDITORIA DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Monografia apresentada ao curso de MBA em Auditoria Integral, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA – Auditoria Integral.

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

Orientador – Departamento de Ciências Contábeis, UFPR

Prof.: _____

Departamento: _____

Prof.: _____

Departamento: _____

Prof.: _____

Departamento: _____

Curitiba, 31 de Julho de 2018.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela disposição e disponibilidade de estudo para realização de mais esta especialização, na busca de conhecimento e sabedoria.

Agradeço a minha família que me apoio durante todo o período e superou a minha falta para que eu pudesse alcançar mais esta conquista.

Agradeço aos amigos Alessandra, Alexandre e Robson que tive a honra de conhecer durante o curso, que agregaram não apenas conhecimento acadêmico, mas vivências e experiências que levaremos para a vida.

RESUMO

Os contratos administrativos realizados pela Administração Pública demandam um volume de orçamento significativo ao governo, desta forma se torna relevante o estudo para melhor entendimento do funcionamento da máquina pública e sua interação com empresas privadas para prestação de serviços e fornecimento de bens. Considerando que a contratação pública deve ser motivada por uma necessidade pública ou interesse público, toda a decisão de contratação e o acompanhamento dos contratos administrativos devem ser embasados legalmente, para que isso efetivamente aconteça é preciso a realização de controle e fiscalização desses processos. O estudo buscou demonstrar as exigências legais da realização de controle interno e auditoria nos serviços da Administração Pública, prestados por meio de contratos administrativos. A metodologia aplicada a este trabalho classifica-se em descritiva e explicativa, bibliográfica, documental e de natureza qualitativa. Foi possível identificar e relacionar em diversas legislações a exigência da realização de controles internos e auditoria pela Administração Pública, inclusive nos processos de planejamento e execução dos contratos administrativos.

Palavras-chave: Controle Interno. Contrato Administrativo. Auditoria. Administração Pública.

ABSTRACT

The administrative contracts carried out by the Public Administration demand a significant part of the government budget, therefore a study for a better understanding of the functioning of the public machine and its interaction with private companies to provide services and supply of goods becomes relevant. Considering that public procurements must be motivated by a public need or public interest, the entire hiring decision and monitoring process must be based legally, for it to happen it is necessary to have control methods and audits. This study sought to demonstrate the legal requirements of internal control and audit in the Public Administration services rendered by administrative contracts. The methodology applied in this work is classified as descriptive and explanatory, bibliographical, documental and qualitative. It was possible to identify and relate in several legislations the requirement of internal controls and auditing by the Public Administration, including in the processes of planning and execution of administrative contracts.

Keywords: Internal Control. Administrative Contract. Audit. Public Management.

LISTA DE TABELAS

QUADRO 1 – RELAÇÃO DA LEGISLAÇÃO COM O CONTROLE INTERNO	46
QUADRO 2 – RELAÇÃO DA LEGISLAÇÃO COM A AUDITORIA.....	47

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

CF	- Constituição Federal
AICPA	- Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
IIA	- Instituto de Auditores Internos
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
TCU	- Tribunal de Contas da União
CGU	- Controladoria Geral da União
ISSAI	- Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior
NAT	- Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
INTOSAI	- Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	9
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	Objetivo geral	10
1.2.2	Objetivos específicos.....	10
1.3	JUSTIFICATIVAS	10
2	METODOLOGIA.....	12
2.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	12
2.2	QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA	12
2.3	QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS	13
2.4	COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	13
3	DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO SOBRE CONTRATO ADMINISTRATIVO.....	14
3.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA E INDIRETA	14
3.2	CONTROLE INTERNO.....	16
3.2.1	Controle Administrativo.....	18
3.2.2	Controle Contábil	19
3.3	CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	19
3.4	ASPECTOS RELACIONADOS À AUDITORIA.....	22
3.4.1	Auditoria na Administração Pública	26
3.5	CONTRATOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	28
3.5.1	Contratos	28
3.5.2	Contratos Administrativos.....	29
3.6	CONTROLE INTERNO DA EXECUÇÃO CONTRATUAL	39
3.7	EXIGÊNCIAS LEGAIS DE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	45
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
	REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

A contratação de empresas terceirizadas para a prestação de serviços e fornecimento de bens vem se tornando cada vez mais comum nos diversos segmentos, assim, as organizações podem focar nas estratégias de sua atividade fim. No âmbito da administração pública é comum a contratação de empresas terceirizadas para diversas áreas, um dos grandes desafios é o controle da execução dos serviços contratados, que dependendo da complexidade do contrato se torna inviável sem um sistema de controle interno adequado.

A Administração Pública, por se tratar de instituição governamental e de interesse estritamente público, se submete à certas exigências legais na hora de realizar contratações com particulares, sendo assim é relevante o estudo de como funciona a legislação em torno dos contratos administrativos, controle interno e auditoria no âmbito público.

O entendimento de como funciona as etapas de formação do contrato administrativo; as fases de planejamento, formalização, processos e instrumentos envolvidos fornece suporte para a realização do acompanhamento, fiscalização, controle interno e posterior auditoria do contrato.

O controle interno dos contratos administrativos da administração pública deve possuir mecanismos para acompanhar cada passo do processo de contratação, desde a licitação até a execução contratual, com o objetivo de evitar fraudes, minimizar riscos e prejuízos aos cofres públicos.

Levando em consideração a dimensão da administração pública no Brasil, a grande quantidade e alto valor dos contratos administrativos, é de extrema importância o estudo a respeito do controle interno da execução, fiscalização e auditoria desses contratos. Desta forma surge o problema de pesquisa: **como evidenciar a correlação das exigências legais de controle interno e auditoria com os processos de formalização e execução dos contratos administrativos da Administração Pública?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Demonstrar as exigências legais da realização de controle interno e auditoria nos serviços da Administração Pública, prestados por meio de contratos administrativos.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- (i) levantar conceitos e legislação a respeito do controle interno, auditoria e das contratações pela administração pública;
- (ii) demonstrar a forma de controle interno da execução de contratos administrativos;
- (iii) consolidar as informações correlacionando as exigências legais de controle interno e auditoria pela Administração Pública sob os contratos administrativos.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Na administração pública, devido ao grande volume e elevados valores dos contratos administrativos, é fundamental a busca pela ampliação do conhecimento de como funciona os procedimentos em torno da formalização e acompanhamento da execução contratual. Diante de inúmeras notícias de corrupção que acompanhamos nos noticiários no decorrer dos últimos anos, percebe-se que os contratos administrativos foram uma das ferramentas comuns para esta prática em empresas públicas brasileiras e órgãos do governo.

Os contratos administrativos representam um papel importantíssimo na execução de obras e serviços em diversas esferas do governo. Conforme Justen Filho os contratos se tornaram uma necessidade constante:

Não existe Administração Pública sem contrato administrativo. (...) cada vez mais se reconhece a necessidade da Administração Pública atribuir a terceiros o desempenho de funções administrativas, bem como adquirir bens, obras e serviços para desempenho por si mesma dessas funções. (JUSTEN FILHO no prefácio de SANTOS, 2015, p.13).

Sendo os contratos administrativos uma ferramenta indispensável e crítica da administração pública atual, torna-se um alvo de atenção no sentido de entendermos seus mecanismos e formas de atuação, na busca de um controle de execução que evite desvios e falhas, garantindo seu cumprimento para o fim ao qual foi originado.

O controle interno além de controlar a execução dos contratos administrativos e ser exigência prevista em legislação, também exerce o papel de gestão da administração pública. Santos esclarece a importância do controle interno sobre os contratos administrativos:

A inexistência de sistemas de controle interno ou a insuficiência e precariedade dos controles existentes é origem e causa de imensurável prejuízo para o erário e para o interesse público. A contrário senso, a existência de sistema eficaz de controle induz inelutavelmente à eficiência, legitimidade e economicidade. (SANTOS, 2015, p.168).

A auditoria interna exerce função asseguradora dos preceitos legais que regem todo o processo desde a contratação pública até a avaliação dos controles internos, execução e fiscalização dos contratos administrativos.

Para Marçola (2014) a presença da auditoria interna na administração pública é necessária para que os trabalhos sejam executados da melhor forma possível e ocorra a correta destinação dos recursos, considerando que no âmbito governamental a auditoria interna tem a função de supervisionar, normatizar, fiscalizar e avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos, servindo de instrumento de controle social da administração pública.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

A abordagem metodológica foi organizada em tipologia da pesquisa quanto aos objetivos, tipologia quanto ao problema de pesquisa, tipologia quanto à abordagem dos procedimentos e realização de coleta de dados e informações.

2.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

A pesquisa será descritiva e explicativa, com o objetivo de estudar as legislações e conceitos a respeito dos contratos administrativos, controle interno e auditoria interna e externa em instituições públicas. Conforme Barros e Lehfeld (2007) a pesquisa descritiva realiza o estudo, análise e registro dos fatos sem a interferência do pesquisador. Perovano (2014) esclarece que a pesquisa descritiva visa a identificação, análise e registro das características, variáveis e fatores que se relacionam com determinado processo.

Pelo aspecto de pesquisa explicativa Lakatos e Marconi (2004) conceitua o tipo de pesquisa que registra os fatos, analisando-os e interpretando-os para identificar suas causas, com o intuito de estruturar e definir modelos teóricos e uma visão generalizada.

2.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Quanto ao problema será utilizada uma pesquisa qualitativa, correlacionando legislações e conceitos de aplicabilidade. A abordagem qualitativa busca o aprofundamento das questões em relação ao fenômeno de estudo e das suas relações, mantendo a possibilidade dos significados múltiplos. (GIL, 1999).

Para Bogdan e Biklen (2003) a pesquisa qualitativa envolve o ambiente natural, o entendimento do processo e seus significados, o levantamento de dados descritivos e a análise indutiva.

2.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

Quanto ao procedimento será utilizada a pesquisa do tipo bibliográfica e documental com o objetivo de reunir informações, conceitos bibliográficos, legislações específicas, jurisprudências e normas. Lakatos e Marconi (2004) alegam que a pesquisa documental consiste em dados coletados de fontes primárias, pertencentes à arquivos públicos ou particulares de instituições e fontes estatísticas.

Conforme Vergara (2000), a pesquisa bibliográfica se baseia em material constituído em livros e artigos científicos e é fundamental para o levantamento de informações conceituais relacionados direta e indiretamente ao tema de pesquisa.

2.4 COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES

A coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa em livros físicos e artigos acadêmicos publicados em revistas acadêmicas e disponíveis *online*. Foi realizada a pesquisa de informações nas legislações específicas inerentes ao tema, onde as leis, decretos e normativos também estão disponíveis nos *sítes* públicos dos órgãos do governo.

A técnica de coleta de dados consiste em um conjunto de processos, que corresponde à parte prática e estruturada no levantamento dos dados. (LAKATOS e MARCONI, 2004).

3 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO SOBRE CONTRATO ADMINISTRATIVO

Os contratos administrativos firmados pela Administração Pública são instrumentos fundamentais no processo de gestão do Estado. Nos conceitos de contrato administrativo percebe-se as particularidades quanto às exigências legais relacionadas ao controle, fiscalização e auditoria à que esses tipos de contratos estão submetidos.

Para ampliar o entendimento em relação ao contrato administrativo e as formas de controle se faz necessário o levantamento dos conceitos de Administração Pública, Controle Interno dos contratos administrativos, Auditoria na Administração Pública e as exigências legais relacionadas à esses instrumentos de controle.

3.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA E INDIRETA

Os conceitos de Administração Pública envolvem diversas áreas do conhecimento desde seu aspecto jurídico formal, como a constituição e todo ordenamento jurídico que fornece subsídios para a organização e controle do estado, até os seus aspectos sociais e práticos, segurança, infraestrutura garantias e serviços fundamentais à população.

Uma interpretação muito conhecida é o da Administração Pública como a responsável por administrar os recursos públicos no intuito de suprir os interesses públicos. Meirelles (2006, p.64) afirma que “numa visão global, a Administração Pública é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, traz uma definição por uma holística formal e ordenada da Administração Pública:

(...) o ramo do direito público que tem por objeto os órgãos, agentes e pessoas jurídicas administrativas que integram a Administração Pública, a atividade jurídica não contenciosa que exerce os bens de que se utiliza para a consecução de seus fins, de natureza pública. (DI PIETRO, 2011, 48).

Ainda para Di Pietro (2011) podem ser considerados serviços públicos toda a atividade material atribuída pela lei ao Estado para que exerça diretamente ou por

delegação, com o objetivo de satisfazer as necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público. O serviço pode ser prestado diretamente pelo Estado (órgãos da União, Estado e Municípios), ou indiretamente, por meio de concessão ou permissão, pessoas jurídicas criadas pelo Estado para esta finalidade.

Para Meirelles ainda existe a possibilidade da prestação de serviços por empresas vinculadas ao Estado, mas que não prestam serviços essenciais e que representam necessidades públicas:

(...) não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, mas satisfazem interesses comuns de seus membros, e, por isso, a Administração os presta remuneradamente, por seus órgãos ou entidades descentralizadas (autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista, fundações governamentais) ou delega sua prestação a concessionários, permissionários ou autorizatários. Esses serviços, normalmente, são rentáveis e podem ser realizados com ou sem privilégio (não confundir com monopólio), mas sempre sob regulamentação e controle do Poder Público competente. (MEIRELLES, 2011, p.331).

As entidades que fazem parte da administração pública indireta ficam submetidas ao controle do Poder Público, e precisam respeitar legislações específicas em suas relações contratuais, pois recebem investimento de recursos da união.

De modo geral a Administração Pública, tanto direta como indireta, por sua natureza e objetivo tem o dever de obedecer às diversas imposições legais em relação à realização de contratos administrativos, seu controle e fiscalização, conforme disposições da CF/88:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. (BRASIL¹, 1988).

A Administração Pública segue as diretrizes traçadas pelo governo bem como, precisa alinhar seu planejamento estratégico aos programas de metas fixadas no planejamento geral, mas assim como uma empresa privada, deve sempre utilizar

as formas mais práticas e eficientes de se atingir os seus objetivos, sem deixar de seguir as legislações as quais seus atos estão vinculados.

3.2 CONTROLE INTERNO

O controle interno é formado “pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção”. (SÁ, 1999, p.106).

De acordo com Attie (2012), de modo geral o controle interno tem o objetivo de proteger os interesses da empresa, fornecer com precisão e confiabilidade os informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, estimular a eficiência operacional e aderência às políticas existentes.

Já para Chiavenato (2003), o controle interno exerce função restritiva e coercitiva, com o objetivo de prevenir e restringir desvios indesejáveis, pode acontecer por meio da regulação do funcionamento de um sistema ou como função administrativa através do planejamento, organização e direção.

O controle também pode ser interpretado como a fiscalização, acompanhamento, inspeção e verificação exercida sobre determinado alvo, considerando os critérios predeterminados, buscando averiguar se está sendo cumprido o que foi acordado evitando desvios e aplicando correções, e observando a regularidade ou irregularidade dos atos praticados. Assim, controlar é fiscalizar, emitindo um juízo de valor. (GUERRA, 2005).

Oliveira e D'Ávila, conceituam uma gama de objetivos do controle interno, entre eles destacam-se:

- verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período. (OLIVEIRA e D'ÁVILA, 2002, p.84).

As organizações devem adotar, pelo menos, um sistema básico de controle para aplicar seus recursos financeiros, capacitar e desenvolver pessoas, analisar seu desempenho financeiro e produtividade operacional. (CHIAVENATO, 2003).

Para que o sistema mantenha a sua eficácia ele precisa ser adaptado no decorrer do tempo, pois devido às mudanças de cenário interno e externo o sistema um sistema que funciona hoje não garante que terá os mesmos resultados no futuro, por isso os sistemas precisam ser dinâmicos e testados constantemente.

O sistema de controle interno pode ser: preventivo, com intuito de prevenir falhas e atuando como um guia de como executar os processos; defectiva, quando detecta problemas no processo e permite a correção tempestiva e corretiva, que identifica as falhas depois de ocorridas e aplica medidas corretivas. (SANTOS e TRINDADE, 2010).

Todas as formas e tipos de controle tem um papel fundamental para a eficiência e eficácia do sistema de controle, nesse sentido o sistema deve abranger todas as áreas da organização, pois o conjunto de todas as operações e processos são interligados e interferem diretamente no controle.

O controle interno é determinante na eficácia e eficiência da organização, considerando que o controle constitui um dos cinco princípios básicos da Administração (Planejar, Organizar, Dirigir e Coordenar), sendo assim, a falta ou deficiência de controle impacta negativamente todas as outras funções, comprometendo o resultado da organização. (BRAGA, 2008).

Uma definição de controle interno fortemente utilizada é a do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA):

Controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (ATTIE, 2012, p. 110).

A partir desta definição de controle interno é possível perceber uma abrangência por meio de um amplo conjunto de atuação que vai além das atividades contábeis, abrangendo também atividades de controle administrativo. Nesse sentido, a própria contabilidade tratou de dividir os controles internos em controles contábeis e controles administrativos. (ATTIE, 2012).

3.2.1 Controle Administrativo

Os controles administrativos são aqueles relacionados indiretamente aos registros contábeis e que possuem relação direta com a eficiência operacional e vigilância gerencial. (SÁ, 1999).

Almeida (2008) define como exemplos de controles administrativos as análises estatísticas de lucratividade, o controle de qualidade, treinamento de pessoal, estudos de tempos e movimentos, análise das variações entre os valores orçados e os incorridos e controle dos compromissos assumidos, porém não realizados economicamente.

Segundo Chiavenato existem controles estratégicos, táticos e operacionais:

Sendo o controle uma das formas de medir e corrigir o desempenho, assegurando que os objetivos e os planos que foram estabelecidos serão alcançados e que os controles táticos, estratégicos e operacionais servirão para oferecer segurança ao sistema que foi implantado, a organização também deve se preocupar com o ambiente no qual o controle vai ser inserido. Numa organização, os componentes que fazem parte do controle interno servem de modelo gerencial criado pela mesma, constituindo-se em elementos importantes de todo o processo administrativo. (CHIAVENATO, 2003, p.654).

A função administrativa do controle é a mais importante, pois é por meio dela que ocorre o monitoramento das tarefas e avaliação das atividades e resultados esperados, refletindo diretamente no êxito da organização em alcançar o que foi elaborado no planejamento. (CHIAVENATO, 2003).

Para Attie os controles administrativos têm a seguinte definição:

(...) compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito, à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente se relacionam de forma indireta aos registros contábeis. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle da qualidade. (ATTIE, 2007, p. 201).

Percebe-se que os controles administrativos não se limitam apenas ao planejamento organizacional, mas incluem também os procedimentos adotados para a tomada de decisões por parte da administração, estabelecendo autorizações para as funções gerenciais que relacionam o controle à delegação de responsabilidades.

O controle administrativo atinge a organização de forma mais ampla, pois podem ser encontrados nas análises estratégicas, treinamento de pessoal, controle de desempenho, dentre outros controles que visam funções e benefícios administrativos para a organização.

3.2.2 Controle Contábil

Os controles contábeis são aqueles relacionados diretamente com a proteção do patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis. (SÁ, 1999). Referem-se aos procedimentos diretamente relacionados à salvaguarda dos ativos contra erros e fraudes e a fidedignidade dos registros financeiros da entidade.

Para Almeida (2008), são exemplos de controles contábeis os sistemas de conferência, aprovação e autorização; a segregação de funções; controles físicos sobre ativos e auditoria interna.

Para Attie os controles contábeis têm a seguinte definição:

(...) compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores. (ATTIE, 2007, p. 201).

Os controles contábeis precisam garantir que as transações sejam registradas de forma a permitir a elaboração contínua de demonstrações financeiras, e a manutenção do controle contábil sobre todos os ativos da empresa.

3.3 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No setor público o controle interno também representa a segurança do gestor ou administrador público, uma vez que este responde pelos atos que realiza ou delega a terceiros, o controle quando bem observado pelo gestor garante segurança dos processos e assegura sua responsabilidade.

Desde 1922 existia no Brasil o interesse do controle no setor público, naquela época o foco dos controles era nas questões de legalidade e formalidade, com maior preocupação em atender aos órgãos de fiscalização externa, sem se

preocupar com a forma que os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos. (SILVA, 2004).

Em janeiro de 1922 foi criada a Lei 4.536, que organizou o Código de Contabilidade da União, regulamentada pelo Decreto 15.783/1922, estabelecendo o Regulamento da Contabilidade Pública.

No decorrer de décadas foram criados diversos decretos e leis, buscando organização e transparência na Administração Pública, o intuito era evitar desvios comuns aos processos burocráticos e ineficientes.

O Controle Interno na Administração Pública Brasileira está nos artigos 75 e 76 da Lei 4.320/64, o qual determina que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
 - II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
 - III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.
- (BRASIL₃, 1964).

A Lei 4.320/64 consagrou os princípios do planejamento, do orçamento e do controle, instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos. Essa lei foi atualizada e consolidada pelo Decreto 93.872/86 que unificou os recursos da união, e pelas portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ficando claro que o controle interno deve estar presente, atuando de forma preventiva, em todas as suas funções, administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial, de recursos humanos, dentre outras, na busca da realização dos objetivos a que se propõe e ao atendimento da legislação vigente.

O Decreto-Lei 200/67, em seu artigo 6 determinou que as atividades da Administração devem obedecer aos princípios fundamentais, sendo: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. (BRASIL₄, 1967).

Essa mesma Lei, em seu artigo 13 determina que o controle seria exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria.

Na Constituição Federal de 1967, o preceito de controle interno apareceu pela primeira vez no artigo 71 “A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.” (BRASIL₁, 1988).

Já na Constituição Federal de 1988 os preceitos de controle interno aparecem de forma detalhada e com maior clareza nos artigos 70 e 74:

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. (BRASIL₁, 1988).

A Contabilidade Governamental, composta por sua estrutura de normas e leis, se torna o instrumento de controle capaz de acompanhar as informações, com o propósito de fazer análises de natureza econômica, financeira, de infraestrutura e de produtividade concernentes ao gerenciamento dos recursos públicos. Por isso o controle deve ser uma atividade permanente dentro das organizações públicas, seguindo manuais de boas práticas e devendo apontar e solucionar determinados desvios dos objetivos da administração pública.

Para Bergue (2010) o controle interno nas instituições públicas, consiste em comparar os resultados alcançados em relação ao que foi planejado e estudar formas de melhorar o desempenho, o controle trata-se de função administrativa e os agentes de controle não precisam ter conhecimento aprofundado sobre todo o sistema, mas sim dominar as etapas do processo em que estão envolvidos.

Guerra (2005) considera o controle como uma consequência do Estado Democrático de Direito, evitando o abuso de poder por parte da auditoria

administrativa, uma vez que ela precisa pautar a sua atuação pela defesa do interesse coletivo, realizando fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva.

A importância do controle interno é evidente, pois é impossível a sustentabilidade de qualquer organização que não disponha de controles internos, mesmo de forma minimalista, para garantir a continuidade do fluxo de operações e informações gerenciais. Desta forma, na administração pública sua existência se justifica principalmente pela necessidade de se promover a melhoria no uso dos recursos públicos e como instrumento de promoção da defesa do patrimônio público, visando também a qualidade, transparência e a probidade administrativa. (ATTIE, 2012).

Ainda para Attie (2012) o controle interno tem papel primordial no alcance dos objetivos da organização, pois compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas diversas atividades. Dentro do setor público, um sistema de controle interno satisfatório aumenta a certeza do auditor quanto à precisão dos registros e veracidade de outros documentos e informações, tornando-se um instrumento confiável para a realização e embasamento da auditoria interna.

A contabilidade é uma das principais aliadas do controle interno, pois por meio da confiabilidade de seus registros contribui diretamente com a auditoria. Como função administrativa, é indispensável um sistema de informação e avaliação para realização e efetividade do controle, com o objetivo de assegurar o cumprimento do planejado, reduzindo o risco dos negócios públicos se transformarem em uma mera improvisação, fora de controle e sem cumprimento da legislação a qual é submetida.

3.4 ASPECTOS RELACIONADOS À AUDITORIA

A Auditoria pode ser entendida como a área do conhecimento voltado para o desenvolvimento e para o aperfeiçoamento do processo de obtenção de evidências que visam estimar o grau de conformidade das práticas e afirmações frente aos padrões estabelecidos e à comunicação dos resultados aos diversos interessados (PINHO, 2007).

A Auditoria Interna presta suporte à alta administração das entidades, com o objetivo de esclarecer o ambiente onde as organizações estão inseridas, reduzindo

os riscos do negócio. Atua controlando as ações de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e de recursos humanos.

A evolução da Auditoria derivou-se da evolução da contabilidade, com o crescimento das empresas, ampliação das atividades produtoras e crescimento econômico dos países, aumentou a complexidade na gestão dos negócios. A autenticidade das informações e registros, a aplicação lícita de recursos e retorno do capital investido, foram preocupações que demandaram análise de forma independente da qualidade e exatidão das informações, surgindo o papel do auditor como uma função externa, não vinculada aos negócios alvo da auditoria. (ATTIE, 2012).

Conforme Attie (2012) a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Segundo o Instituto de Auditores Internos (IIA):

A Definição de Auditoria Interna estabelece o propósito fundamental, natureza e escopo da Auditoria Interna.

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. (IIA, 2018).

Para Attie a Auditoria Interna:

...equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa. (ATTIE, 2012, p.182).

Sendo assim, a auditoria interna faz um papel fundamental de verificação e apreciação do controle interno, uma vez que a mesma avalia, supervisiona e fiscaliza o nível de credibilidade dos controles por meio de um departamento especializado, já os controles internos são processos contínuos e permanentes da organização.

Segundo Crepaldi (2007) pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e

das demonstrações financeiras de uma entidade, com o objetivo de auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários acerca das atividades examinadas.

Desta forma, percebe-se que a auditoria interna serve como instrumento gerencial que permite a análise das demonstrações financeiras, por meio da avaliação dos processos e rotinas. Podendo interferir diretamente no desempenho das áreas meio e fins da Instituição em relação às atribuições, normas e procedimento definidos para a mesma, visando contribuir para a maximização dos resultados a serem alcançados.

Castro traz conceitua Auditoria na perspectiva do Conselho Federal de Contabilidade – CFC:

Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações metodologicamente estruturadas para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (CASTRO, 2012, p.375).

Justen Filho (2005) percebe a auditoria como o conjunto de técnicas de avaliação da gestão pública, por meio da análise dos processos e resultados gerenciais, e pela aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal e classifica-se em:

I - Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

II - Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

III - Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto.

IV - Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das

unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade.

V - Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades. (JUSTEN FILHO, 2005, p. 739).

Para o autor acima citado os variados tipos de auditoria se complementam, atuando desde o acompanhamento gerencial dos contratos, convênios até a conferência de registros contábeis, averiguando a existência do objeto das ações da administração pública e confrontando se as especificações estabelecidas atendem as necessidades para as quais foram definidas, e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.

É importante que a auditoria interna seja realizada periodicamente em todas as áreas da organização, de modo a certificar-se que o controle interno está adequado e alinhado ao planejamento estratégico da administração.

O IIA frisa que a eficácia da auditoria interna tem como base a aplicabilidade eficiente dos princípios fundamentais; a forma como o auditor aplica esses princípios pode ser diferente de uma organização para outra, porém o fracasso em alcançar qualquer um dos princípios pode implicar em uma auditoria não tão eficaz no alcance da missão da Auditoria Interna, segue os princípios fundamentais estabelecidos pelo IIA:

- I. Demonstrar integridade;
- II. Demonstrar a proficiência e o zelo profissional devido;
- III. Ser objetivo e livre de influências indevidas (independente);
- IV. Estar alinhado às estratégias, objetivos e riscos da organização;
- V. Estar devidamente posicionado e com recursos adequados;
- VI. Demonstrar qualidade e melhoria contínua;
- VII. Comunicar-se de modo efetivo;
- VIII. Fornecer avaliações baseadas em risco;
- IX. Ser perspicaz, proativo e focado no futuro;
- X. Promover a melhoria organizacional. (IIA, 2018).

No setor público, a auditoria interna além de importante, torna-se cada vez mais necessária, por ser uma ferramenta de controle social, formada por um conjunto de normas e procedimentos, com o objetivo de examinar as informações contábeis, financeiras e operacionais dos setores públicos, uma vez que o patrimônio público exige transparência na aplicação de seus recursos.

3.4.1 Auditoria na Administração Pública

A Administração Pública está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, nesse sentido, as Empresas Públicas como parte integrante da administração indireta, além de se valerem das orientações gerais de Auditoria Interna, também ficam submetidas às orientações dos órgãos de controle do Estado, sendo o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU).

O ambiente de auditoria do setor público é aquele no qual o governo e as entidades que utilizam recursos públicos, na prestação de serviços de interesse público por meio de empresas públicas, políticas e programas de governo, devem prestar contas de sua gestão e desempenho. A auditoria fortalece a expectativa de que as entidades e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e regulamentos. (ISSAI 100 – TCU, 2015).

A Auditoria no âmbito da Administração Pública integra o sistema de controle da administração pública. A Constituição Federal e as leis atribuem a função de controle aos órgãos do próprio Estado, nesse sentido o TCU assumiu responsabilidade significativa atribuída pelo artigo 70 da CF que prescreve a fiscalização como instrumento de efetivação do controle:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL¹, 1988).

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT) esclarece que o controle externo exercido mediante a fiscalização do TCU realiza-se por meio de auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, seguindo como base as normas técnicas apropriadas, desenvolvidas de acordo com padrões internacionalmente reconhecidos, como as Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI) e da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai). (NAT, 2011).

Para a ISSAI 100 a auditoria no setor público tem considerável importância:

Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais. (ISSAI 100 – TCU, 2015, p.3).

O TCU sintetiza o seguinte conceito geral de auditoria:

Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado. (NAT, 2011).

Conforme salienta o TCU (2011), a auditoria governamental evoluiu assumindo formas especializadas e estabelecendo uma função orientadora e preventiva, deixando de focar nos fatos passados e na busca de erros e fraudes, mudando para uma visão de contribuir com o alcance de objetivos e melhorar o desempenho da administração pública.

A ISSAI 100 estabelece os princípios fundamentais aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independente de sua forma e contexto, porém de forma alguma se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandados nacionais. (ISSAI 100 – TCU, 2015).

Conforme se frisa pela ISSAI 100, no setor público são definidos três tipos principais de auditoria: (a) auditoria financeira, confronta a informação financeira com o relatório financeiro e o marco regulatório aplicável; (b) auditoria operacional, verifica se intervenções e programas operam conforme os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se podem ser aperfeiçoados; e (c) auditoria de conformidade, verificam se um objeto, procedimento ou operação específica está de acordo com os critérios, normas, leis, regulamentos, princípios gerais que o regem. (ISSAI 100 – TCU, 2015).

Já o TCU classifica a auditoria, quanto a sua natureza, em dois tipos:

Auditorias de regularidade, que objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e

patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

Auditorias operacionais, que objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. (NAT, 2011, p.14).

A auditoria pública se envolve pelo menos três partes: o auditor, um responsável e os usuários previstos. O auditor é o titular da entidade superior fiscalizadora (em muitos casos do TCU) e pelas pessoas delegadas, a parte responsável pode ser o gestor do objeto, ou alguém delegado para levantamento de informações a respeito do objeto, os usuários previstos o maior interessado no relatório de auditoria. (ISSAI 100 – TCU, 2015).

O TCU estabelece os princípios e orientações fundamentais para que o auditor desempenhar sua missão com ética e competência, alinhado com os valores do Tribunal, aos quais integram o código de ética do TCU, sendo eles:

- I. interesse público, preservação e defesa do patrimônio público;
- II. integridade;
- III. independência, objetividade e imparcialidade;
- IV. uso do cargo, de informações e de recursos públicos. (NAT, 2011, p.26).

Por meio da NAT o TCU estabelece as normas que embasarão as fases de planejamento, execução e elaboração dos relatórios de auditoria. Os preceitos de controle externo e as normas gerais devem pautar os princípios e requisitos básicos e as normas relativas à comunicação de resultados. (NAT, 2011).

3.5 CONTRATOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

3.5.1 Contratos

Na teoria dos negócios jurídicos existem atos unilaterais que dependem da manifestação de vontade de apenas uma das partes, e atos bilaterais que dependem da coincidência de dois ou mais consentimentos. Os negócios bilaterais são considerados contratos e representam uma espécie do gênero negócio jurídico. (RODRIGUES, 2004).

Celso Mello traz a definição fortemente utilizada de contrato:

Tradicionalmente entende-se por contrato a relação jurídica formada por um acordo de vontades, em que as partes se obrigam reciprocamente a prestações concebidas como contrapostas e de tal sorte que nenhum dos contratantes pode unilateralmente alterar ou extinguir o que resulta da avença. Daí o dizer-se que o contrato é uma forma de composição pacífica de interesses e que faz lei entre as partes. (MELLO, 2014, p. 627).

Percebe-se que os contratos são um acordo que envolve o consentimento de duas ou mais partes, onde os envolvidos se comprometem no cumprimento do que foi concebido numa relação de natureza jurídica, sem a prerrogativa de alterar por apenas uma das partes o que foi acordado.

3.5.2 Contratos Administrativos

O contrato administrativo “é uma espécie do gênero contrato, e nessa condição é também um acordo de vontades orientado à criação, modificação e extinção de direitos”. (SANTOS, 2015, p.22).

Para Mello (2014) o contrato administrativo é um acordo entre a Administração Pública e terceiros, onde pode ocorrer a permanência do vínculo e as condições preestabelecidas quando da necessidade do interesse público, devido à garantia legal, cláusulas pactuadas ou tipo de objeto, protegido o patrimônio do contratante privado.

O contrato administrativo no conceito de Carvalho Filho (2015, p. 177) é um “ajuste firmado entre a Administração Pública e um particular, regulado basicamente pelo direito público, e tendo por objeto uma atividade que, de alguma forma, traduza interesse público”.

Do ponto de vista de Gasparini:

(...) o ato plurilateral ajustado pela Administração Pública, ou por quem lhe faça as vezes, com certo particular, cuja vigência e condições de execução a cargo do particular podem ser instabilizadas pelo interesse da Administração Pública, ressalvados os interesses patrimoniais do contratante particular. (GASPARINI, 2008, p. 696).

Os contratos administrativos são instrumentos indispensáveis para a existência material da Administração Pública, sem eles não seria possível a existência de uma estrutura de gestão pública, esses contratos têm o papel prático

fundamental para a atuação do Estado, servem como instrumentos para possibilitar o Estado de exercer sua competência legal e constitucional, sendo um meio apto, eficiente e eficaz para a implementação das políticas públicas. (SANTOS, 2015).

Ana Paula de Barcellos esclarece políticas públicas como:

(...) a coordenação dos meios à disposição do Estado, harmonizando as atividades estatais e privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Nesse sentido, trata-se de conceito bastante abrangente, que envolve não apenas a prestação de serviços ou o desenvolvimento de atividades executivas diretamente pelo Estado, como também sua atuação normativa, reguladora e de fomento, nas mais diversas áreas. (BARCELLOS, 2006, p.17).

Para Justen Filho (2012) o contrato administrativo figura um acordo de vontades, em que uma das partes integra a administração pública, constituindo relação jurídica de direito público com um particular para a prestação de serviços que satisfaçam exclusivamente o interesse público.

No direito privado os contratos têm na sua formação a autonomia da vontade, com liberdade para definir as condições e cláusulas contratuais, e a autonomia de contratar, ou seja, a liberdade para escolher e definir com quem contratar. Trata-se de liberdade relativa, pois os contratos celebrados pelos particulares ainda são submissos a um conjunto de regras determinadas pelo Estado, com o objetivo de proteger os direitos e garantias fundamentais. (SANTOS, 2015).

Os contratos administrativos são formados pelas regras de direito público, pois visam o interesse público, não permitindo a liberdade do administrador conforme suas vontades e escolhas pessoais como decisão de contratação.

Di Pietro afirma:

A expressão contrato administrativo é reservada para designar tão-somente os ajustes que a Administração, nessa qualidade, celebra com pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, para a consecução de fins públicos, segundo regime jurídico de direito público. (DI PIETRO, 2007, p. 235).

A Constituição Federal de 1988 delibera em seu artigo 22 sobre as contratações no âmbito da administração pública:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

XXVII – normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, obedecido o disposto no art. 37, XXI, e para as empresas públicas e sociedades de economia mista, nos termos do art. 173, § 1º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998). (BRASIL, 1988).

A partir dessa deliberação da CF/88 foi criada a Lei Federal 8666/93 (Lei de Licitações), onde o legislador especifica os detalhes e condições para a contratação com os entes da administração pública.

Em 2016 foi criada a Lei 13.303, que trouxe mudanças na forma de contratação das empresas públicas, estas que antes seguiam a Lei 8666/93, a partir de junho de 2017 devem seguir as regras da nova lei, porém os contratos já firmados continuam conforme a legislação vigente em sua criação.

O dever de licitar estabelecido pela CF/88, por si só já é uma política pública, pois determina que a Administração Pública estabeleça uma competição seletiva isonômica, consultando o mercado, identificando a proposta mais vantajosa à prestação de serviços, à execução de obras, à competição ou alienação de bens. (PEREIRA JUNIOR e DOTTI, 2009, p.21).

(a) Características dos Contratos Administrativos

Algumas características essenciais devem ser observadas para que um contrato seja considerado administrativo. Para Caetano são três características básicas:

- a) uma das partes é uma pessoa coletiva de direito público;
- b) o contrato tem por objeto prestações relativas ao cumprimento de atribuições dessa pessoa coletiva;
- c) o contrato associa duradoura e especialmente, mediante retribuição, outra pessoa ao cumprimento dessas atribuições da pessoa coletiva de direito público. (CAETANO, 1991, p.587).

Conforme os conceitos de Santos (2015) são características indispensáveis: o Estado (órgãos e entidades da administração pública direta e indireta) precisa ser um dos lados da relação jurídico-contratual; a finalidade do contrato deve ser a satisfação de uma necessidade pública ou interesse público e; deve haver submissão ao regime jurídico de direito público, onde a Administração Pública poderá se valer de prerrogativas jurídicas exorbitantes.

(b) Cláusulas Exorbitantes

São denominadas cláusulas exorbitantes as prerrogativas exorbitantes ou privilégios que vão além do direito civil nas relações contratuais da Administração Pública com particulares. Isso é possível em decorrência do regime jurídico administrativo da Administração Pública, sob as prerrogativas de interesse público e princípios da supremacia do interesse público sobre o interesse particular e da indisponibilidade do interesse público. (SANTOS, 2015).

No entendimento de Berçaitz (1980) o fato de existir cláusulas exorbitantes do direito privado dentro dos contratos administrativos é o elemento que diferencia o regime jurídico especial de direito público. Embora admita que a cláusula exorbitante seja complexa e difícil considera como tal:

(...) aquelas representativas do caráter de poder público com que a Administração intervém nos contratos administrativos, colocando-se em uma posição de superioridade jurídica, ou investindo o contratado particular em relação a terceiros, de prerrogativas que são próprias do poder público. (BERÇAITZ, 1980, p. 209).

As prerrogativas exorbitantes também estão previstas no artigo 58 da Lei 8.666/93:

Art. 58. O regime jurídico dos contratos administrativos instituído por esta Lei confere à Administração, em relação a eles, a prerrogativa de:
 I - modificá-los, unilateralmente, para melhor adequação às finalidades de interesse público, respeitados os direitos do contratado;
 II - rescindi-los, unilateralmente, nos casos especificados no inciso I do art. 79 desta Lei;
 III - fiscalizar-lhes a execução;
 IV - aplicar sanções motivadas pela inexecução total ou parcial do ajuste;
 V - nos casos de serviços essenciais, ocupar provisoriamente bens móveis, imóveis, pessoal e serviços vinculados ao objeto do contrato, na hipótese da necessidade de acautelar apuração administrativa de faltas contratuais pelo contratado, bem como na hipótese de rescisão do contrato administrativo. (BRASIL₅, 1993).

Já a Lei das Estatais 13.303/16 não incluiu em seus artigos a previsão das cláusulas exorbitantes, porém os contratos ainda vigentes firmados com base na Lei 8.666/93 ainda precisam ser acompanhados com tais prerrogativas. (BRASIL₂, 1993).

(c) Preparação da Contratação Pública

A contratação pública deve ser precedida de planejamento para alcançar a concretização de objetivos e metas do interesse público de forma eficiente e eficaz. O planejamento trata-se dos atos preparatórios embasado sob os princípios de direito público e orientado para encontrar a proposta de particulares mais satisfatória ao atendimento das necessidades públicas. (SANTOS, 2015).

Para Mendes (2012) o planejamento da contratação é a fase que a licitação é pensada, planejada e estruturada com o intuito de determinar as condições e exigências que serão estabelecidas, após essa definição todas essas informações são reunidas num único documento denominado edital.

Santos (2015) chama a atenção para a fase de planejamento, pois neste momento serão definidos todos os elementos e características fundamentais do contrato administrativo e considera a fase mais relevante, pois demanda cautela e zelo, pois grande parte dos problemas que surgem na fase de execução contratual tem origem em falhas, erros ou negligência na hora do planejamento, ou seja, a fase de planejamento tem influência direta na execução do contrato.

Conforme as definições de Santos são fases de planejamento da contratação pública:

- i. identificação da necessidade a ser suprida pela via do contrato;
- ii. descrição do objeto da contratação – elaboração de projeto básico e executivo e termo de referência;
- iii. orçamento estimativo;
- iv. previsão de recursos orçamentários;
- v. escolha da modalidade de licitação ou contratação direta;
- vi. regime de execução;
- vii. requisitos de habilitação;
- viii. definição dos encargos contratuais – direitos e deveres;
- ix. elaboração do instrumento convocatório e minuta do contrato a ser firmado. (SANTOS, 2015, p. 35)

Para Mendes (2012, p.93), “o marco zero do processo de contratação é a identificação da necessidade”. Sendo a necessidade aquilo que se pretende suprir por meio do contrato, no caso da Administração Pública precisa ser necessariamente uma necessidade pública, identificar essa necessidade com precisão é o primeiro passo do agente público na fase de planejamento da contratação.

A identificação da necessidade deve ser registrada em documento formal, um documento popularmente aceito é Termo de Referência, que foi previsto originalmente no artigo 8 do Decreto Federal 3.555/00, este mesmo decreto estabelece as demais normas e procedimentos relativos à licitação na modalidade pregão, e em seu artigo 8 dita as regras da fase preparatória do pregão:

I - a definição do objeto deverá ser precisa, suficiente e clara, vedadas especificações que, por excessivas, irrelevantes ou desnecessárias, limitem ou frustrem a competição ou a realização do fornecimento, devendo estar refletida no termo de referência;

II - o termo de referência é o documento que deverá conter elementos capazes de propiciar a avaliação do custo pela Administração, diante de orçamento detalhado, considerando os preços praticados no mercado, a definição dos métodos, a estratégia de suprimento e o prazo de execução do contrato;

III - a autoridade competente ou, por delegação de competência, o ordenador de despesa ou, ainda, o agente encarregado da compra no âmbito da Administração, deverá:

a) definir o objeto do certame e o seu valor estimado em planilhas, de forma clara, concisa e objetiva, de acordo com termo de referência elaborado pelo requisitante, em conjunto com a área de compras, obedecidas as especificações praticadas no mercado;

b) justificar a necessidade da aquisição;

c) estabelecer os critérios de aceitação das propostas, as exigências de habilitação, as sanções administrativas aplicáveis por inadimplemento e as cláusulas do contrato, inclusive com fixação dos prazos e das demais condições essenciais para o fornecimento; e

d) designar, dentre os servidores do órgão ou da entidade promotora da licitação, o pregoeiro responsável pelos trabalhos do pregão e a sua equipe de apoio;

IV - constarão dos autos a motivação de cada um dos atos especificados no inciso anterior e os indispensáveis elementos técnicos sobre os quais estiverem apoiados, bem como o orçamento estimativo e o cronograma físico-financeiro de desembolso, se for o caso, elaborados pela Administração; e

V - para julgamento, será adotado o critério de menor preço, observados os prazos máximos para fornecimento, as especificações técnicas e os parâmetros mínimos de desempenho e de qualidade e as demais condições definidas no edital. (BRASIL, 2000).

Os procedimentos que precedem o contrato administrativo incluem instrumentos como termo de referência, previsão orçamentária, apêndices e anexos que ditam as regras e especificam os detalhes do objeto do contrato, quando esses complementos são elaborados de forma eficiente facilitam o processo de fiscalização e a própria execução do contrato.

Depois de identificada a necessidade da administração pública é preciso encontrar soluções para suprir essas necessidades, sendo assim são reunidas todas

as possibilidades e formas de soluções buscando concretizar um objeto do contrato administrativo.

(d) Objeto da Contratação

O objeto da contratação é o elemento que constituirá o conteúdo principal ou obrigação principal do contrato administrativo, pois representa a solução para a necessidade pública. Para Mendes (2012, p. 129) o objeto é “ a solução ou providência capaz de garantir a satisfação ou o atendimento da necessidade” pública.

Santos diferencia os aspectos da necessidade e do objeto de forma clara:

A necessidade administrativa tem base empírico-material. Não há margem de escolha ou discricionabilidade para a identificação da necessidade: ou ela existe e tem os contornos fáticos que efetivamente a caracterizam, ou não existem. Já a descrição do objeto ou da solução que atenderá à necessidade identificada tem base fático-jurídica, na medida em que serão poucos ou nenhum os casos que somente um objeto se apresenta como ideal para satisfazer a necessidade pública pela via contratual. (SANTOS, 2015, p. 37).

É possível que mais de um objeto tenha potencial para atender a necessidade encontrada, isso ocorre com a quase totalidade das necessidades públicas, em diversas áreas como, por exemplo, transporte, alimentação, que podem ser supridas ou satisfeitas por mais de um objeto (meio de satisfação). (SANTOS, 2015).

A delimitação e definição do objeto da licitação constitui um requisito de validade da licitação. O objeto eleito fixa os critérios para efetivação dos princípios da isonomia, eficiência e impessoalidade, constitui subsídio para a modalidade e tipo de licitação, sob o ângulo técnico, orienta requisitos de habilitação e admissibilidade das propostas (requisitos de qualidade). (SANTOS, 2015).

Sobre a questão da competitividade, Pereira Jr (2002) esclarece que a definição do objeto não deve servir ao desejo, oculto e eventual, de afastar licitantes com especificações desnecessárias de material, equipamentos, obra ou serviços, quando a execução seria igualmente viável por materiais ou equipamentos de outras especificações.

Para Santos (2015), a delimitação e definição do objeto da licitação parte da necessidade de cumprir todos os elementos técnico-fáticos da necessidade pública. Essa definição é fundamental à elaboração do projeto básico ou termo de referência, à garantia da competitividade e à garantia da satisfação adequada da necessidade pública.

Conforme Justen Filho (2014, p. 390) define “o edital tem de descrever adequadamente o objeto licitado, o que se traduz não apenas numa definição genérica do objeto, mas também em atributos qualitativos reputados indispensáveis para satisfazer as necessidades da Administração”.

Na definição do objeto a ser contratado o administrador acaba apropriado de certa discricionariedade, porém ainda fica submetido à certas exigências legais e aos princípios que regem a Administração Pública: moralidade, probidade, legalidade, economicidade, eficiência, proporcionalidade e razoabilidade. (SANTOS, 2015).

A lei 8666/93 em seu artigo 3º paragrafo 1º institui que é vedado aos agentes públicos:

I - admitir, prever, incluir ou tolerar, nos atos de convocação, cláusulas ou condições que comprometam, restrinjam ou frustrem o seu caráter competitivo, inclusive nos casos de sociedades cooperativas, e estabeleçam preferências ou distinções em razão da naturalidade, da sede ou domicílio dos licitantes ou de qualquer outra circunstância impertinente ou irrelevante para o específico objeto do contrato(...). (BRASIL⁵, 1993).

Por sua vez a lei 10.520/02 (Lei do Pregão), estabelece que “a definição do objeto deverá ser precisa, suficiente e clara, vedadas especificações que, por excessivas, irrelevantes ou desnecessárias, limitem a competição”. (BRASIL⁷, 2002).

Para Santos (2015), uma vez que a descrição do objeto delimita o universo da concorrência da licitação, são tolerados apenas requisitos discriminatórios de qualidade do objeto quando demonstrarem que inegavelmente constituem a melhor forma de satisfazer a necessidade pública.

Dependendo do objeto pode ser demandado, para sua plena e suficiente descrição, a elaboração de projeto básico ou executivo. Segue as definições da Lei 8666/93 para esses tipos de projetos:

IX - Projeto Básico - conjunto de elementos necessários e suficientes, com nível de precisão adequado, para caracterizar a obra ou serviço, ou

complexo de obras ou serviços objeto da licitação, elaborado com base nas indicações dos estudos técnicos preliminares, que assegurem a viabilidade técnica e o adequado tratamento do impacto ambiental do empreendimento, e que possibilite a avaliação do custo da obra e a definição dos métodos e do prazo de execução, devendo conter os seguintes elementos (...).

X - Projeto Executivo - o conjunto dos elementos necessários e suficientes à execução completa da obra, de acordo com as normas pertinentes da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT. (BRASIL⁵, 1993).

O objetivo de se elaborar projetos básico e executivo é detalhar minuciosamente o objeto da contratação, servindo de referência para a elaboração das propostas no processo licitatório e para o controle da execução contratual.

(e) Orçamento Estimativo e Previsão de Recursos Orçamentários

A elaboração de orçamento estimativo é a pesquisa com o intuito de verificar o custo aproximado do objeto que será licitado e contratado. Trata-se de uma das tarefas mais complexas do planejamento da licitação, é dever inafastável da Administração Pública pesquisar no mercado e registrar o orçamento detalhado em planilhas, relacionando todos os custos envolvidos na contratação pretendida. (SANTOS, 2015).

Para Justen Filho (2014), a estimativa do orçamento projeta os custos diretos e indiretos do objeto que será contratado, o objetivo dessa projeção é considerar os itens e as quantidades necessárias para a execução da prestação, no modo, tempo e locais previstos.

A Lei 8666/93 vincula o dever à Administração Pública, tanto de estimar o orçamento como de realizar reserva orçamentária em seu artigo 7º:

§ 2º As obras e os serviços somente poderão ser licitados quando:

II - existir orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários;

III - houver previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes de obras ou serviços a serem executadas no exercício financeiro em curso, de acordo com o respectivo cronograma. (BRASIL⁵, 1993).

Ainda no artigo 14 desta mesma lei “nenhuma compra será feita sem a adequada caracterização de seu objeto e indicação dos recursos orçamentários para seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe tiver dado causa.” (BRASIL⁵, 1993).

Fica claro que Administração Pública precisa demonstrar a existência da reserva de recursos orçamentários que assegurem os custos da contratação, sujeitando-se o processo licitatório à nulidade caso não seja cumprido este requisito.

(f) Formalização do Contrato

O conteúdo do contrato administrativo é definido pela própria Administração Pública na etapa de planejamento, de certa a formalização do contrato se assemelha com os contratos de adesão, onde a parte aderente tem autonomia contratual bastante limitada. (SANTOS, 2015).

Conforme Cunha Júnior:

Nos contratos administrativos, todas as suas cláusulas são estabelecidas prévia e unilateralmente pela Administração. Aliás, essas cláusulas são fixadas parcialmente já no próprio edital da licitação, além do fato de que, por força do art. 40, § 2º, inciso III, da Lei nº 86 66/93, a minuta do contrato a ser firmado entre a Administração e o licitante vencedor constitui anexo do edital da licitação, dele fazendo parte integrante. (CUNHA JUNIOR, 2011, p. 483).

Para Santos (2015) assim que se encerra o processo de licitação a Administração Pública realiza juízo final acerca da necessidade da contratação, define o conteúdo final do contrato administrativo e convoca o licitante classificado em primeiro lugar, sob pena de nulidade da licitação, para assinatura do contrato consumando a formalização da relação jurídico-contratual.

A formalização pode ser considerada a materialização do contrato por meio da elaboração de determinado instrumento lavrado em repartições interessadas, cabendo à parte contratante a obrigação de adotar providências à formalização do instrumento contratual. (GUIMARÃES, 2013).

A Lei 8666/93 regula a formalização dos contratos administrativos em seus artigos 60 e 61:

Art. 60. Os contratos e seus aditamentos serão lavrados nas repartições interessadas, as quais manterão arquivo cronológico dos seus autógrafos e registro sistemático do seu extrato, salvo os relativos a direitos reais sobre imóveis, que se formalizam por instrumento lavrado em cartório de notas, de tudo juntando-se cópia no processo que lhe deu origem.

Parágrafo único. É nulo e de nenhum efeito o contrato verbal com a Administração, salvo o de pequenas compras de pronto pagamento, assim entendidas aquelas de valor não superior a 5% (cinco por cento) do limite

estabelecido no art. 23, inciso II, alínea "a" desta Lei, feitas em regime de adiantamento.

Art. 61. Todo contrato deve mencionar os nomes das partes e os de seus representantes, a finalidade, o ato que autorizou a sua lavratura, o número do processo da licitação, da dispensa ou da inexigibilidade, a sujeição dos contratantes às normas desta Lei e às cláusulas contratuais.

Parágrafo único. A publicação resumida do instrumento de contrato ou de seus aditamentos na imprensa oficial, que é condição indispensável para sua eficácia, será providenciada pela Administração até o quinto dia útil do mês seguinte ao de sua assinatura, para ocorrer no prazo de vinte dias daquela data, qualquer que seja o seu valor, ainda que sem ônus, ressalvado o disposto no art. 26 desta Lei. (BRASIL⁵, 1993)

No contrato e em seus anexos e apêndices, devem constar todas as especificações técnicas do objeto contratado suas dimensões, desempenho e detalhes relevantes para permitir o exercício do controle e garantia da qualidade na execução. (JUSTEN FILHO, 2012).

De modo geral, o conteúdo do contrato administrativo será o necessário para satisfazer plenamente à necessidade administrativa ou interesse público, verificadas na fase de planejamento.

3.6 CONTROLE INTERNO DA EXECUÇÃO CONTRATUAL

O controle interno da execução contratual é dever poder da Administração Pública, tratando-se de uma das mais importantes atribuições do poder público de valer-se da prerrogativa de direção, supervisão, gerência e fiscalização de forma racional e organizada se todas as condições contratuais estão sendo cumpridas pelo contratado. (SANTOS, 2015).

A Lei 8666/93 (Brasil⁵, 1993), determina em seu artigo 66 a execução estabelecida pela relação jurídica-contratual: “o contrato deverá ser executado fielmente pelas partes, de acordo com as cláusulas avençadas e as normas desta Lei, respondendo cada uma pelas consequências de sua inexecução total ou parcial”.

Segundo Gasparini (2008, p. 724), de uma forma geral controlar a execução contratual consiste em fiscalizar, verificar o material utilizado e a forma de execução do objeto do contrato, confirmar o cumprimento das obrigações técnicas, trabalhistas e tributárias a cargo do contratado, quando houver desacordo com o pactuado o contratante deve interditar e intervir aplicando as sanções previstas no instrumento contratual.

O controle da execução contratual é uma prescrição taxativa do artigo 58 da Lei 8666/93 (Brasil₅, 1993): “o regime jurídico dos contratos administrativos instituído por esta Lei confere à Administração a prerrogativa de: III – fiscalizar-lhes a execução”. Já no artigo 67 desta mesma lei fica estabelecida a responsabilidade pelo acompanhamento e fiscalização da execução contratual:

Art. 67. A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração especialmente designado, permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes a essa atribuição.

§ 1º O representante da Administração anotarà em registro próprio todas as ocorrências relacionadas com a execução do contrato, determinando o que for necessário à regularização das faltas ou defeitos observados.

§ 2º As decisões e providências que ultrapassarem a competência do representante deverão ser solicitadas a seus superiores em tempo hábil para a adoção das medidas convenientes. (BRASIL₅, 1993).

Já a Lei 13.303/16 trouxe a exigência de gestão e fiscalização de contratos no artigo 40 por meio de regulamento e o controle interno e externo no artigo 85:

Art. 40. As empresas públicas e as sociedades de economia mista deverão publicar e manter atualizado regulamento interno de licitações e contratos, compatível com o disposto nesta Lei, especialmente quanto a:
VII – gestão e fiscalização de contratos;

Art. 85. Os órgãos de controle externo e interno das 3 (três) esferas de governo fiscalizarão as empresas públicas e as sociedades de economia mista a elas relacionadas, inclusive aquelas domiciliadas no exterior, quanto à legitimidade, à economicidade e à eficácia da aplicação de seus recursos, sob o ponto de vista contábil, financeiro, operacional e patrimonial. (BRASIL₂, 2016).

Na interpretação de Santos (2015), fica evidente que o controle da execução contratual é um dever-poder de exercício obrigatório pela Administração Pública, e que caso seja descumprido ou cumprido de forma insuficiente deve implicar em responsabilização dos envolvidos.

No entendimento de Guimarães (2002), conforme a natureza jurídica do controle exercido sobre a função administrativa, não existe faculdade atribuída pelo ordenamento jurídico, mas sim dever de controle, que uma vez não exercitado poderá ensejar responsabilização do agente público.

O controle da execução contratual é fundamental para alcançar resultados no que tange à preservação da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia na execução dos contratos. A inexistência de sistemas de controle interno

ou a insuficiência dos controles existentes podem causar prejuízo ao erário e para o interesse público. (SANTOS, 2015).

Para Caetano (1991), o poder de controle da Administração Pública sobre o contratado, possui prerrogativa exorbitante nos contratos de trabalho e nos que tenham por objeto obras públicas, onde a Administração não se limita em acompanhar a conformidade e mera execução do contrato, exerce também o poder de direção sobre a outra parte, podendo dar ordens e instruções de como executar as obrigações assumidas.

Santos explica de forma mais detalhada essa exorbitância do poder de controle da Administração Pública:

(...) especialmente no caso de objetos mais complexos, é praticamente impossível a previsão de todos os eventos e situações técnicas de modo que em inúmeras ocasiões poderá haver lacunas que, se não colmatadas podem gerar prejuízos graves ao interesse público. É sempre possível supor que haverá mais de uma maneira de executar uma mesma etapa ou obrigação contratual, cada qual com as suas vantagens e desvantagens. O controle da execução, para além de mera conduta de acompanhamento e aferição sobre a compatibilidade do que foi ou está sendo executado com o que foi pactuado, pressupõe conduta proativa de orientação e de direção para que o objeto seja executado nos estritos termos do que é necessário para atender integralmente o interesse público. (SANTOS, 2015, p. 169).

Para Estorninho (2003), a Administração Pública exerce o papel de guardião do interesse público, por esse motivo se fundamenta o poder de direção para orientação da contratada, indicando o melhor caminho a ser escolhido no cumprimento das cláusulas contratuais, sempre assegurando o interesse público e seguindo a prerrogativa do poder público, exorbitante em relação ao direito contratual privado.

Pelo aspecto do controle interno financeiro e orçamentário, o controle da execução contratual impacta diretamente na etapa de liquidação da despesa pública. Conforme preceitua Assoni Filho:

(...) por trás da autorização de realização da despesa pública existe todo um processo de índole administrativa que é sequencial e multifásico, assim estabelecido:
1ª fase: empenho da despesa;
2ª fase: liquidação da despesa;
3ª fase: emissão da ordem de pagamento da despesa;
4ª fase: pagamento da despesa. (ASSONI FILHO, 2008, p. 188.)

A Lei 4.320/64 dispõe em seus artigos 62 e 63 as condições para o pagamento da despesa:

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço. (BRASIL³, 1964).

Nesse sentido fica evidente que o controle interno financeiro e orçamentário contratual, vincula-se automaticamente ao controle da execução contratual por força de exigência legal, sem a certeza que o serviço não foi efetivamente prestado, não é possível o desembolso financeiro para pagamento da respectiva despesa.

Para Assoni Filho (2008), durante a fase de liquidação da despesa deve ocorrer a inspeção de todos os documentos que embasam o processo que deverá atestar se houve a observância dos direitos e deveres que embasam a relação contratual firmada entre a Administração Pública e seus fornecedores, qualificará como credores apenas os fornecedores que estiverem de acordo com as condições contratuais estabelecidas.

O controle da execução contratual também serve de instrumento de referência para aplicação de sanções e análise do histórico de desempenho da empresa contratada. A quantificação da pena que faz jus o contratado é de difícil definição, uma sanção muito grave aplicada em uma situação de pouca gravidade pode ocasionar a nulidade do ato administrativo por vício de proporcionalidade, o correto registro das ocorrências facilita esse tipo de julgamento. Da mesma forma o histórico de desempenho, serve como base para as prorrogações contratuais. (SANTOS, 2015).

A competência para realização do controle da execução contratual envolve diversos setores administrativos e agentes públicos, que devem atuar de forma harmônica e consoante com os princípios da Administração Pública. Entre eles

destacam-se a autoridade responsável pela contratação, os setores administrativo, técnico e jurídico, os gestores e os fiscais, para tanto recebem deveres e poderes conforme estabelece a lei. (SANTOS, 2015).

Mello (2014, p. 148) conceitua a competência como “o círculo compreensivo de um plexo de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício de correlatos e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos”, sendo assim, o agente público se torna competente por receber da lei o poder para desempenhar suas funções.

Santos define a relação entre a competência e o controle da execução contratual:

A competência é o conjunto de deveres, responsabilidades, encargos, direitos e deveres determinados pela lei ou pela Constituição para um agente público, órgão ou entidade pública que deverá exercê-lo com probidade, eficácia, moralidade, economicidade e eficiência. O controle da execução contratual é atribuição que se exerce no cumprimento de competência administrativa. Pode ser ela titularizada por um órgão ou entidade, ou por um agente público. (SANTOS, 2015, p. 173).

Para Percio (2013) mesmo que a lei 8666/93 não descreva um modelo de fiscalização do contrato, o acompanhamento da execução deve ser coerente às características de cada órgão ou entidade, mecanismo de controle precisa ser formal, transparente e efetivo. A lei infere apenas da exigência de fiscal designado para o contrato, com isso tornou-se praxe atribuições de gestor e fiscal do contrato, com o objetivo de desconcentrar as atividades de acompanhamento do contrato, tirando a responsabilidade de uma única pessoa.

O controle interno da Administração Pública, como já vimos, integra a noção ampla de controle conforme aponta a Constituição Federal no artigo 74.

Conforme a interpretação de Castro (2007), o controle interno é parte integrante do sistema de controle interno, porém sua atuação técnica é limitada diante das possibilidades de procedimentos possíveis dentro desse sistema. Constitui responsabilidade do administrador público e deriva do dever-poder que a Administração detém de rever seus próprios atos e a conduta de seus agentes.

Castro ainda considera que o controle interno é reflexo da especialização do controle administrativo ou executivo, onde o poder de fiscalização é exercido pela Administração Pública sobre seus próprios atos, decorrente do poder de autotutela administrativa, conforme súmula 473 do STF:

A Administração Pública pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revoga-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. (CASTRO, 2007, p. 154).

Percebe-se que não existe uma regra específica para a realização do controle da execução contratual, embora a legislação exija que exista controle, as formas de controle serão de acordo com cada órgão ou entidade, e de acordo com o objeto contratual. A autotutela administrativa do poder público fornece subsídios para realização do controle da execução contratual, uma vez identificadas falhas em decisões passadas é possível que a própria Administração anule seus atos.

É fundamental que o controle interno atue de forma eficaz e eficiente na prevenção de conduta irregular, ilegítima e antieconômica, para isso, além das ações de orientação a conduta do controle interno precisa ser de inspeção, vigilância, supervisão e monitoramento da execução contratual, objetivando corrigir desvios antes que causem prejuízo para a Administração Pública. (SANTOS, 2015).

Compete ao controle interno no que tange o controle contratual, entre outras atribuições:

- i. supervisão de todos os atos administrativos editados;
- ii. aferir se o fiscal designado detém as condições pessoais e técnicas para exercer a função;
- iii. aferir se o órgão ou entidade conta com sistema eficaz de gestão e de controle de execução contratual;
- iv. informar periodicamente os agentes públicos designados para as posições jurídicas de gestão e de fiscalização acerca do entendimento dos Tribunais de Contas;
- v. aferir acerca da legalidade e da legitimidade dos atos e decisões praticados no planejamento da licitação;
- vi. aferir a regularidade e legitimidade da disputa licitatória;
- vii. acompanhamento e orientação técnica na fase de execução do contrato;
- viii. aferição da legalidade e legitimidade do recebimento definitivo do objeto;
- ix. receber denúncias e representações relativas a irregularidades na execução contratual ou na conduta de agentes públicos com ela envolvidos;
- x. comunicar, na forma do artigo 74 da CF, à autoridade superior e ao Tribunal de Contas qualquer irregularidade de que tenha conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária. (SANTOS, 2015, p. 176).

O controle interno contratual vai além do acompanhamento da execução do contrato, pois envolve desde a etapa de planejamento da licitação, até as decisões posteriores acerca da prorrogação e aditativa contratual. Diante deste controle

mais amplo, fica nítido que não existe apenas um responsável pelo controle do contrato administrativo, sendo assim, as responsabilidades também ficam segregadas.

Controlar todas as dimensões que constituem o contrato administrativo é uma tarefa complexa e demanda atuação de diversos setores e agentes públicos, pois o controle da execução contratual envolve aspectos jurídicos, técnicos e administrativos relativos ao conjunto dos encargos contratualmente acordados, sendo assim, é preciso colaboração mútua para realização do controle adequado. (SANTOS, 2015).

As áreas envolvidas precisam colaborar para que ocorra o controle eficiente do contrato, por outro lado em determinadas funções é preciso a separação dos controles para garantir certo grau de confiança sobre as etapas de algumas atividades, principalmente nas que tangem aos aspectos da realização da despesa, assim orienta o Tribunal de Contas da União:

As boas práticas administrativas impõem que as atividades de fiscalização e de supervisão de contrato devem ser realizadas por agentes administrativos distintos (princípio da segregação das funções), o que favorece o controle e a segurança do procedimento de liquidação de despesa. (Ministro Benjamin Zumler, Acórdão 2296/2014 – TCU).

Cabe ao fiscal do contrato determinar medidas ao contratante para regularizar as irregularidades eventualmente encontradas na execução do contrato, garantindo a sua perfeita execução conforme as cláusulas contratuais, sendo que as decisões e providências que ultrapassem sua competência deverão ser avisadas aos seus superiores para as medidas convenientes. (VARESCHINI, 2015).

3.7 EXIGÊNCIAS LEGAIS DE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No decorrer de todo o trabalho evidenciaram-se leis, decretos e normas que orientam e regram os aspectos relacionados ao Controle Interno e à Auditoria na Administração Pública, que se aplica também às Empresas Públicas.

Para concatenar as informações foi elaborado um quadro com resumo explicativo correlacionando as exigências legais de controle interno e auditoria.

QUADRO 1 – RELAÇÃO DA LEGISLAÇÃO COM O CONTROLE INTERNO.

Legislação	Objetivo Geral	Controle
Lei 4.320/64 - Art. 75 e Art. 76	Controle da execução orçamentária e financeira.	Orçamentário
		Financeiro
Decreto 93.872/86 - Art. 1	Unificação dos recursos orçamentários da União.	Orçamentário
Decreto - Lei 200/67 - Art. 6 e Art. 13	Controle interno, administrativo, de gestão, financeiro e patrimonial.	Administrativo
		Financeiro
		Patrimonial
CF 88 - Art. 70 e Art. 74	Controle interno contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da União.	Contábil
		Financeiro
		Orçamentário
		Operacional
		Patrimonial
Lei 8.666/93 - Art. 58	Fiscalização dos contratos administrativos.	Patrimonial
		Administrativo
Lei 13.303/16 - Art.85	Controle interno, contábil, financeiro, operacional e patrimonial.	Contábil
		Financeiro
		Operacional
		Patrimonial
Decreto 3.555/00 - Art. 8	Elaboração do Termo de Referência para o objeto da contratação pública.	Controle da contratação
Lei 8.666/93 - Art. 3	Vedação aos atos do agente público quanto à exigências irrelevantes à licitação.	Controle do processo de licitação
Lei 10.520/02 - Art. 02	Orienta quanto a definição do objeto da contratação para evitar limitações à concorrência.	Controle do processo de licitação
Lei 8.666/93 - Art. 7	Previsão de reserva orçamentária para contratação pública.	Controle Orçamentário
Lei 8.666/93 - Art. 66	Orienta quanto à execução do contrato administrativo.	Controle de Processos
Lei 4.320/64 - Art. 62 e Art. 63	Vincula o pagamento da despesa à liquidação prévia.	Controle de Riscos
		Controle Orçamentário

FONTE: Elaborado pela autora, 2018.

No QUADRO 1 – Relação da Legislação com o Controle Interno, percebe-se que em determinados momentos a legislação aponta taxativamente a obrigação da Administração Pública realizar controle interno sobre seus processos administrativos, contábeis, financeiros, patrimoniais e orçamentários, porém quando o estudo se aprofunda em uma legislação específica como a Lei de Licitações, parte

inferior do QUADRO 1, nota-se que a legislação atua como própria ferramenta de controle da administração pública, ditando as regras e os procedimentos que podem ou devem ser vetados pelo agente público.

QUADRO 2 – RELAÇÃO DA LEGISLAÇÃO COM A AUDITORIA.

Legislação	Descrição	Objetivo
Decreto - Lei 200/67 - Art. 13	Previsão de Auditoria para controle dos dinheiros e guarda dos bens da União.	Proteção Financeira
		Proteção do Patrimônio
CF 88 - Art. 70 e Art. 74	Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União.	Apoio Contábil
		Proteção Financeira
		Proteção Orçamentária
		Apoio Operacional
		Proteção do Patrimônio
Lei 8.666/93 - Art. 58	Fiscalização dos contratos administrativos.	Apoio Operacional
		Proteção do Patrimônio
		Apoio administrativo
		Apoio Contábil
		Proteção Financeira
Lei 13.303/16 - Art.85	Controle externo e fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial das empresas públicas.	Apoio Contábil
		Proteção Financeira
		Apoio Operacional
		Proteção do Patrimônio

FONTE: Elaborado pela autora, 2018.

No QUADRO 2 – Relação da legislação com a Auditoria, percebe-se que em diversas leis o legislador indica a necessidade de controle interno e externo relacionado às diversas áreas da administração pública como: contábil, financeira, operacional e patrimonial, essas exigências visam a garantia de se manter o foco no interesse público em todos nos procedimentos adotados pela Administração Pública, pode ser considerado também uma forma de exigir a gestão correta do orçamento público e proteção do patrimônio.

O controle interno e a auditoria caminham juntos como guardiões no controle dos contratos administrativos, uma vez que estes servem como uma das principais ferramentas de realização efetiva das obras, serviços e aquisição de bens, da qual a Administração Pública depende para gerir os recursos e necessidades do Estado.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As exigências legais da realização de controle interno e auditoria nos serviços da Administração Pública, prestados por meio de contratos administrativos ficaram evidentes no decorrer da pesquisa realizada, foi possível identificar que houve uma evolução histórica no cenário brasileiro quanto à legislação que foi se adaptando deixando de se atentar apenas aos aspectos formais e burocráticos para uma abordagem com foco na eficiência, eficácia e economicidade.

Foi possível observar que a exigência de controle interno na Constituição Federal e nas legislações federais tem abrangência de forma geral e ilimitada, permitindo diversas interpretações no sentido da realização de controles, fiscalização e auditoria como obrigação e dever-poder da Administração Pública, deixando a cargo do administrador a forma e técnica a ser adotada para a realização destes controles.

Os conceitos e legislações a respeito do controle interno, auditoria e das contratações pela administração pública se complementam de forma a estabelecerem procedimentos administrativos e regras legais, que se forem utilizados com competência, tendem ao alcance de processos eficientes e eficazes, porém dependem do comprometimento e responsabilidade do agente público responsável.

Nesse sentido a auditoria representa um importante papel na garantia de que os procedimentos estabelecidos serão cumpridos conforme determina a lei, e responsabilizados os administradores públicos e envolvidos que assim não o fizerem. Além do papel de fiscalização, a auditoria também auxilia no apoio aos processos e situações onde a legislação e normativos divergem ou permitem dupla interpretação.

Quando o estudo se aprofunda em legislações específicas como a Lei 8.666/93 (Lei específica de Licitações) é perceptível as orientações quanto à realização de controles internos de forma geral, ao mesmo tempo em que a lei orienta de forma específica determinadas ações do agente público em certos procedimentos do processo de planejamento e controle da execução dos contratos administrativos, é possível compreender que a própria lei já atua como uma ferramenta de controle interno da Administração Pública controlando os atos do administrador público.

A forma de controle interno da execução de contratos administrativos é determinada por cada empresa pública ou órgão da administração pública, uma vez, que a legislação deixa aberto a realização do controle dos contratos de acordo com a especificação do objeto de cada contratação.

No controle da execução contratual, certos aspectos no que tange a segurança do patrimônio público, controle orçamentário e equilíbrio econômico financeiro do contrato são taxativamente determinados pela legislação, porém a rotina da execução do objeto contratual fica a critério do gestor do contrato a forma de execução, assegurado as condições contratuais estabelecidas.

As informações correlacionando as exigências legais de controle interno e auditoria pela Administração Pública sob os contratos administrativos evidenciaram que o aprofundamento no estudo da lei de licitações, e outras legislações que regulam os contratos administrativos, fornecem subsídios sólidos e confiáveis para realização dos controles internos da execução contratual, propiciando o maior controle de gastos e proteção do patrimônio público.

Mesmo com a percepção de que o ordenamento jurídico possui conteúdo suficiente para garantir que os contratos administrativos sejam executados de forma íntegra, econômica, eficiente e eficaz, ainda fica a recomendações para pesquisas futuras acerca da investigação dos motivos das corrupções que envolvendo contratos administrativos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ASSONI FILHO, S. **Orçamentos públicos : a Lei 4320/1964 comentada**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BARCELLOS, A. P. Constitucionalização das políticas públicas em matérias de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. **Revista de Direito do Estado**, v. 1, n. 3, p. 17, jul. / set. 2006.

BARROS; A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BERÇAITZ, M. A. **Teoria general del contrato administrativo**. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1980.

BERGUE, S. T. **Gestão de Pessoas em Organizações Públicas**. 3. ed. Santa Catarina: EDUSC, 2010.

BOGDAN, R. S.; BIKEN, S. **Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos**. 12.ed. Porto: Porto, 2003.

BRAGA, R. **Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL₁. Constituição (1988). **Constituição: República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 mar. 2018.

BRASIL₂. Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre o Estatuto Jurídico da Empresa Pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Presidência da República**. Brasília, DF, 30 junho 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm>. Acesso em: 26 mar. 2018.

BRASIL₃. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Presidência da República**. Brasília, DF, 04 maio 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 22 mar. 2018.

BRASIL₄. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Presidência da República**. Brasília, DF, 25 fevereiro 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 22 mar. 2018.

BRASIL₅. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Presidência da República**. Brasília, DF, 21 junho 1993. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 22 mar. 2018.

BRASIL₆. Decreto nº 3.555, de 8 de agosto de 2000. Aprova o Regulamento para a modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns. **Presidência da República**. Brasília, DF, 8 agosto 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3555.htm>. Acesso em: 20 abr. 2018.

BRASIL₇. Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. **Presidência da República**. Brasília, DF, 17 julho 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10520.htm>. Acesso em: 13 abr. 2018.

CAETANO, M. **Manual de Direito Administrativo**. Coimbra: Almedina, 1991.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 5. Ed. São Paulo. Atlas, 2012.

CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno : uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte : Fórum, 2007.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CHIAVENATO, I. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CUNHA JÚNIOR, D. **Curso de Direito Administrativo**. 10. ed. Bahia: Editora Jus Podivm, 2011.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 21ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ESTORNINHO, M. J. **Requiem pelo Contrato Administrativo**. Coimbra: Almedina, 2003.

GASPARINI, D. **Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERRA, E. M. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

GUIMARÃES, E. **Controle das licitações públicas**. São Paulo : Dialética, 2002.

GUIMARÃES, E. **Registro de preços : aspectos práticos e jurídicos**. 2. ed. Belo Horizonte : Fórum, 2013.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA). **Definição de Auditoria Interna**. São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br//ippf/definicao-de-auditoria-interna>>. Acesso em: 13 maio 2018.

INTOSAI. **ISSAI 100**. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor público. Traduzido pelo TCU. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_100_Portugues.pdf>. Acesso em: 07/07/2018.

JUSTEN FILHO, M. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. São Paulo: Dialética, 2012.

JUSTEN FILHO, M. **Comentários ao RDC**. São Paulo. Ed. Dialética. 2014.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista de Administração Pública**. Brasília, 2014. Disponível em<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000300008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 26 junho 2018.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. V.. **Metodologia científica**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDES, R. G. **O processo de contratação pública: fases, etapas e atos**. Curitiba: Zênite. 2012.

OLIVEIRA, M. A. M.; D'ÁVILA, M. Z. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

PERCIO, G. V. **Contratos Administrativos : sob a ótica da gestão e da fiscalização**. Curitiba. Respublica, 2013.

PEREIRA JR, J. T. **Comentários á Lei das licitações e Contratações da Administração Pública**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PEREIRA JR, J. T.; DOTTI, M. **Políticas públicas nas licitações e contratações administrativas**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

PEROVANO, D.G. **Manual de metodologia científica para a segurança pública e defesa social**. Curitiba: Juruá, 2014.

PINHO, R. C. de S. **Fundamentos de auditoria: auditoria contábil e outras aplicações de auditoria**. São Paulo: Atlas. 2007.

RODRIGUES, S. **Direito Civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

SÁ, A. L. Curso de auditoria. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, J. A. A. **Contratos Administrativos: formação e controle interno da execução**. Belo Horizonte: Forum, 2015.

SANTOS, M.; TRINDADE, L. **A contribuição dos controles internos para a eficácia e eficiência da gestão operacional: Um estudo de caso**. disponível em: < <http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/download/1343/771>>. Acesso em: 31 de maio de 2018.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT**. Brasília, 2011. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/>>. Acesso em: 07/07/2018.

VARESCHINI, J. M. L. **Licitações e contratos no Sistema S**. 6. ed. Curitiba : JML, 2015.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

ZYMLER, Ministro Benjamin. **Tribunal de Contas da União**. Acórdão n. 2296/2014. Disponível em:< <http://www.conteudojuridico.com.br/informativo-tribunal,informativo-213-de-licitacoes-e-contratos-do-tcu-2014,52996.html>>. Acesso em: 23/06/2018.